

Universidade de Brasília (UnB)
Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Inf. e Documentação (FACE)
Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais (CCA)
Especialização em Contabilidade Pública

Maria Patrícia Ribeiro de Souza

A DESPESA PÚBLICA E A TEORIA DA CONTABILIDADE
Um estudo de caso na folha de pagamento do Superior Tribunal de Justiça

Brasília
2008

Professor Doutor José Geraldo de Sousa Junior
Reitor da Universidade de Brasília

Professor Doutor César Augusto Tibúrcio Silva
Diretor da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Inf. e Documentação

Professor Doutor Paulo Roberto Barbosa Lustosa
Chefe do Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais

Professor Doutor Jorge Katsumi Niyama
Coordenador Geral do Programa de Pós-graduação em Ciências Contábeis

Maria Patrícia Ribeiro de Souza

A DESPESA PÚBLICA E A TEORIA DA CONTABILIDADE
Um estudo de caso na folha de pagamento do Superior Tribunal de Justiça

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação da Universidade de Brasília, como requisito à conclusão do curso de Especialização em Contabilidade Pública e obtenção do grau de Especialista.

Orientador: Prof. Mestre Diana Vaz de Lima.

Brasília
2008

SOUZA, Maria Patrícia Ribeiro de

A despesa pública e a Teoria da Contabilidade: Um estudo de caso na folha de pagamento do Superior Tribunal de Justiça / Maria Patrícia Ribeiro de Souza -- Brasília, 2008.

24 p.

Monografia (Especialização em Contabilidade Pública) – Universidade de Brasília, 2008.

Bibliografia.

1.Despesa 2.Despesa Pública 3. Folha de Pagamento 4.Teoria da Contabilidade I.Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Ciência da Informação e Documentação da UnB.II.Título.

CDD –

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho a minha mãe (in memoriam), pois sem ela não teria nada nem seria ninguém.

AGRADECIMENTOS

Aos meus irmãos pelo apoio, a minha colega Marília pela ajuda na busca pelas informações, à Professora Diana Vaz de Lima pela orientação neste trabalho.

Agradeço a minha amiga Raquel pelos conselhos e carinho, também a todos os amigos que enfrentaram este período comigo.

E por fim a Deus.

RESUMO

Este estudo trata da despesa pública e a sua conformidade com a Teoria da Contabilidade, com destaque para as despesas de pessoal. Em virtude da importância dos gastos com pessoal e de sua relevância para as contas públicas, faz-se necessário haver o acompanhamento dos seus registros contábeis, dada às peculiaridades da Contabilidade Pública. Assim, o objetivo proposto é verificar se os procedimentos contábeis aplicados à despesa pública, em especial a folha de pagamento do Superior Tribunal de Justiça, encontram aderência aos fundamentos da doutrina contábil. Dessa maneira, optou-se como método o estudo de caso, em que foi analisado um processo administrativo da folha de pagamento do STJ. A partir da análise efetuada pode-se afirmar que a apropriação da folha não está alinhada a alguns aspectos da Teoria da Contabilidade, embora haja procedimentos que apresenta conformidade.

Palavras-chaves: Despesa. Despesa Pública. Folha de Pagamento. Teoria da Contabilidade.

SUMÁRIO

RESUMO	
SUMÁRIO	
1 INTRODUÇÃO	1
1.1 Objetivos.....	2
<i>1.1.1 Objetivo Geral</i>	<i>2</i>
<i>1.1.2 Objetivos específicos</i>	<i>2</i>
1.2 Organização do trabalho	2
2 A DESPESA NA TEORIA DA CONTABILIDADE.....	3
2.1 Conceito de Despesa	3
2.2 Reconhecimento da Despesa	3
2.3 A Despesa na contabilidade pública	4
2.4 Reconhecimento da Despesa Pública	5
<i>2.4.1 Estágios e Execução da Despesa Pública</i>	<i>5</i>
<i>2.4.2 A Despesa de Pessoal na Administração Pública</i>	<i>6</i>
3 TRATAMENTO CONTÁBIL DA DESPESA DE PESSOAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASO NA FOLHA DE PAGAMENTO DO STJ	9
3.1 O Processamento da Folha de Pagamento no SIAFI	11
<i>3.1.1 Estrutura e funcionamento do SIAFI.....</i>	<i>11</i>
<i>3.1.2 Estrutura das contas de resultado no Setor Público</i>	<i>12</i>
<i>3.1.3 Subsistemas de apropriação da folha de pagamento no SIAFI.....</i>	<i>13</i>
<i>3.1.4 Funcionamento do subsistema Atufolha</i>	<i>13</i>
3.2 Aspectos Metodológicos	14
3.3 Apropriação da Folha de Pagamento do STJ no SIAFI	15
<i>3.3.1 Apropriação das despesas de pessoal</i>	<i>15</i>
<i>3.3.2 Apropriação de despesas com adiantamentos a pessoal</i>	<i>16</i>
<i>3.3.3 Apropriação das retenções das contribuições previdenciária e imposto de renda</i>	<i>18</i>
<i>3.3.4 Apropriação do valor referente a encargos sociais a recolher</i>	<i>19</i>
<i>3.3.5 Apropriação da provisão mensal da folha de pagamento</i>	<i>20</i>
<i>3.3.6 Liquidação de obrigação a pagar ao pessoal.....</i>	<i>21</i>
4 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	22
REFERÊNCIAS	23

1 INTRODUÇÃO

A Teoria da Contabilidade constitui um referencial conceitual para normas contábeis específicas, ou seja, dispõe sobre características qualitativas e traz fundamentos que possibilitam a fixação de padrões de Contabilidade, tanto no Setor Público como em outros segmentos. Dessa maneira, constitui-se arcabouço fundamental para consolidar os procedimentos contábeis a serem implementados, e a sua inobservância pode levar a interpretações enviesadas e comprometer a confiabilidade das informações.

Na Administração Pública, além da observância aos fundamentos da doutrina, os procedimentos contábeis devem ser pautados em princípios próprios, entre eles o da Legalidade, e ainda considerar a supremacia do interesse público sobre o privado. Assim, a Contabilidade praticada no âmbito da Administração Pública tem como objetivo aplicar “no processo gerador de informações os conceitos, princípios e normas contábeis na gestão patrimonial de uma entidade governamental, de sorte a oferecer à sociedade informações amplas e acessíveis sobre a gestão da coisa pública.” (LIMA; CASTRO, 2007, p.2).

Para atender aos seus objetivos finalísticos – prestação de serviços públicos –, a Administração Pública emprega recursos para que o Estado possa prover as necessidades da população. A saída desses recursos é materializada no conceito de Despesa Pública, como “o conjunto de dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos” (BALEEIRO, 2002, p. 73).

Desta forma, tem-se a despesa pública como peça central para financiar as atividades do Estado, os quais se referem a prestação de serviços públicos básicos e aos investimentos a serem realizados, bem como atender as demandas sociais. Dentre as despesas públicas, destacam-se, dada a sua materialidade e relevância, as despesas com pessoal, representando, em média, 10% ¹ de todo o gasto administrativo efetuado pelo Governo brasileiro.

Diante do exposto e considerando a necessidade de haver o acompanhamento da execução da despesa pública, em particular a despesa de pessoal, propõe-se o seguinte problema de pesquisa: os procedimentos contábeis aplicados a folha de pagamento de pessoal do Setor Público guarda consonância com os critérios contábeis de mensuração, reconhecimento e evidenciação contemplados na Teoria da Contabilidade?

1

¹ Informações extraídas do Demonstrativo das Receitas e Despesas Realizadas (exercício 2007).
Fonte: SIAFI – STN/CCONT/GEINC E COREM.

1.1 Objetivos

1.1.1 Objetivo Geral

O objetivo geral deste trabalho é verificar se os procedimentos contábeis aplicados a despesa pública, em especial a folha de pagamento do Superior Tribunal de Justiça, encontram aderência aos fundamentos da doutrina contábil.

1.1.2 Objetivos específicos

- Apresentar as tipicidades dos registros contábeis da despesa pública;
- Levantar os procedimentos contábeis aplicados à folha de pagamento do STJ;
- Apresentar os fundamentos da doutrina contábil relativo à contabilização de despesas;
- Verificar se os procedimentos contábeis aplicados à folha de pagamento do STJ encontram aderência aos fundamentos da doutrina contábil.

1.2 Organização do trabalho

Este trabalho está estruturado em cinco seções. Esta introdução corresponde à seção 1, seguida do referencial teórico, seção 2, em que são tratados os aspectos conceituais da despesa sob a ótica da Teoria da Contabilidade, bem como é mostrado o ambiente da Despesa Pública. Na quarta seção, é apresentado o estudo de caso realizado no Superior Tribunal de Justiça, onde são analisados os procedimentos contábeis da sua folha de pagamento de pessoal. Na quinta e última seção, são apresentadas as considerações finais.

2 A DESPESA NA TEORIA DA CONTABILIDADE

2.1 Conceito de Despesa

Segundo Hendriksen e Van Breda (1999, p. 23), as “despesas constituem o uso ou consumo de bens e serviços no processo de obtenção de receitas”. Para o IASB (apud NIYAMA; SILVA, 2008, p.201), a despesa representa “decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou existência de passivos, resultando em decréscimos no patrimônio líquido”.

Para o FASB (apud HENDRIKSEN; BREDÁ, 1999, p.233), as despesas constituem “saídas ou outros usos de ativos ou ocorrências de passivos (ou ambos) para a entrega ou produção de bens, a prestação de serviços, ou a execução de outras atividades que representam as operações principais em andamento da entidade”.

Pode-se observar que tanto a definição do IASB quanto a do FASB tem similaridade, pois ambas destacam alterações nos ativos e existência de passivos, sendo que o IASB relaciona as despesas às operações principais das empresas.

2.2 Reconhecimento da Despesa

Na Teoria da Contabilidade, há consenso sobre o momento do reconhecimento da despesa, sendo feita a sua confrontação com a receita. A Resolução CFC 750/1993, que aprovou os Princípios Fundamentais de Contabilidade, dispõe no Princípio da Competência que as receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado simultaneamente, no momento que ocorrem (fato gerador), independentemente de recebimento ou pagamento. (CFC, 1993).

A Resolução CFC nº 774/1994, que esclarece os fundamentos presentes em cada um dos Princípios Fundamentais de Contabilidade previstos na Resolução CFC 750/1993, apresenta que as despesas “representam consumpção de ativos, que tanto podem ter sido pagos em períodos passados, no próprio período, ou ainda virem a ser pagos no futuro.”. (CFC, 1994).

2.3 A Despesa na contabilidade pública

Segundo Lima e Castro (2008, p. 59), define-se despesa pública como o conjunto de dispêndios da entidade governamental para o funcionamento dos serviços públicos

Nesse sentido, como parte do parte do orçamento, a despesa compreende as autorizações para gastos com as várias atribuições e funções governamentais. Em outras palavras, as despesas públicas correspondem à distribuição e ao emprego das receitas para o custeio de diferentes setores da entidade governamental e para os investimentos. (LIMA; CASTRO, 2008, p. 59).

Em razão das peculiaridades presentes nos procedimentos contábeis aplicados à Administração Pública, e, em particular, a despesa pública, a Secretaria do Tesouro Nacional (STN) publicou em outubro de 2008 a 1ª Edição do Manual da Despesa Nacional, segregando o conceito de despesa em dois enfoques: orçamentário e patrimonial.

Sob o enfoque patrimonial, o Manual traz o conceito da Resolução CFC nº 1.121/2008 que dispõe sobre a estrutura conceitual para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis, de acordo com esta resolução despesas “são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade” (BRASIL, 2008, p.13).

Sob o enfoque orçamentário, o Manual dispõe que a despesa/dispêndio “é fluxo que deriva da utilização de crédito consignado no orçamento da entidade, podendo ou não diminuir a situação líquida patrimonial” (BRASIL, 2008, p.18).

Além disso, outros conceitos de despesa pública são pertinentes a este estudo, tais como o de Baleeiro (2002, p. 73), quais sejam:

- a) O conjunto dos dispêndios do Estado, ou de outra pessoa de direito público, para o funcionamento dos serviços públicos;
- b) A aplicação de certa quantia, em dinheiro, por parte da autoridade ou agente público competente, dentro de uma autorização legislativa, para execução de fim a cargo do governo.

E o de Slomski (2006, p. 318), em que a despesa pública representa “todo o consumo de recursos orçamentários e extra-orçamentários”.

2.4 Reconhecimento da Despesa Pública

A Lei nº. 4.320/1964, que estatuiu as normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, do DF e dos Municípios”, é um dos marcos legais da Contabilidade Pública brasileira, dispôs em seu art. 35 que pertencem ao exercício financeiro “as despesas nele legalmente empenhadas”. Lima e Castro (2008, p. 4) esclarecem que na verdade a “intenção do legislador foi em definir financeiramente o tratamento das receitas e despesas”, no entanto ao longo dos anos a prática contábil foi em considerar o reconhecimento contábil da despesa no momento do seu empenho.

Com a publicação da Lei nº 101/2000, que estabeleceu as normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, estabeleceu em seu art. 5º que “a despesa e a assunção de compromisso deve ser registrada em função do seu fato gerador”, ou seja, pela competência.

A Resolução CFC 1.111/2007, que interpreta os Princípios Fundamentais de Contabilidade sob a perspectiva do Setor Público, trouxe que se consideram incorridas as despesas:

[...]

- a) Quando deixar de existir o correspondente valor ativo, por transferência de sua propriedade para terceiro;
- b) Pela diminuição ou extinção do valor econômico de um ativo;
- c) Pelo surgimento de um passivo, sem o correspondente ativo. (Resolução CFC 1.111/2007, item 1.6).

Assim, para o Manual de Despesa Nacional e segundo os princípios fundamentais de contabilidade a despesa pública deve ser registrada no momento da ocorrência do seu fato gerador, independentemente do pagamento.

Comparativamente à Lei 4.320/1964, percebe-se que houve uma evolução no conceito de Despesa Pública, tratada atualmente sob a ótica patrimonial.

2.4.1 Estágios e Execução da Despesa Pública

A Constituição Federal de 1988 determina que as despesas públicas devem ser previamente autorizadas pelo Poder Legislativo ao Poder Executivo. Esse processo ocorre por meio da aprovação da Lei do Orçamento Anual (LOA), a qual deverá ser compatível com a Lei de Diretrizes Orçamentárias (LDO) e o Plano Plurianual (PPA). (art.48, I a IV e 165 a 169, da CF de 1988).

Lima e Castro (2008, p. 75) esclarecem que publicada a LOA e observadas as normas de execução orçamentária e de programação financeira do exercício, as unidades orçamentárias estarão em condições de utilizar seus créditos (dotações orçamentárias), tendo em vista a execução da despesa, por meio dos estágios de empenho, liquidação e pagamento.

- a) **Empenho:** conforme o art. 58 da lei 4.320/64 é o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado a obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição. A formalização do empenho se materializa na Nota de Empenho, o art. 61 da citada lei, determina que neste documento deve ser especificado o nome do credor, no entanto, segundo o Manual da Despesa Nacional (BRASIL, 2008, p.59), no caso da folha de pagamento, torna-se impraticável a emissão de um empenho para cada credor, tendo em vista o número excessivo de credores (servidores).
- b) **Liquidação:** Consiste na verificação do direito adquirido pelo credor, tendo por base os títulos e documentos comprobatórios do respectivo crédito, dessa maneira apurar a origem e objeto do que se deve pagar, a importância exata e a quem se deve pagar (BRASIL, 1964, art.63).
- c) **Pagamento:** É o despacho exarado por autoridade competente, determinando que a despesa seja paga (BRASIL, 1964, art.64). Segundo o Manual da Despesa Nacional, “consiste na entrega de numerário ao credor por meio de cheque nominativo, ordens de pagamentos ou crédito em conta, e só pode ser efetuado após a regular liquidação da despesa.” (BRASIL, 2008, p.62).

Desta forma, todas as despesas no âmbito da Administração Pública, inclusive as relacionadas à folha de pagamento, devem cumprir os estágios acima apresentados.

2.4.2 A Despesa de Pessoal na Administração Pública

A despesa com pessoal por se tratar de despesa corrente obrigatória de caráter continuado, obriga o Estado a efetivá-la. Para Martins e Nascimento (2007, p.131), “as despesas obrigatórias inserem-se no contexto da legalidade, portanto, impostas ao Estado em face dos encargos que lhe são cometidos constitucionalmente no cumprimento de suas funções”.

A Constituição de 1988 impôs limitações à realização das despesas públicas, principalmente as relativas aos gastos com pessoal.

Art. 169. A despesa com pessoal ativo e inativo da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios não poderá exceder os limites estabelecidos em lei complementar.

§ 1º A concessão de qualquer vantagem ou aumento de remuneração, a criação de cargos, empregos e funções ou alteração de estrutura de carreiras, bem como a admissão ou contratação de pessoal, a qualquer título, pelos órgãos e entidades da administração direta ou indireta, inclusive fundações instituídas e mantidas pelo poder público, só poderão ser feitas:

I - se houver prévia dotação orçamentária suficiente para atender às projeções de despesa de pessoal e aos acréscimos dela decorrentes;

II - se houver autorização específica na lei de diretrizes orçamentárias, ressalvadas as empresas públicas e as sociedades de economia mista. (BRASIL, 1988)

Segundo Guerra (2005, p. 77), posto estarem entre os principais gastos do Estado, as despesas com pessoal também receberam atenção especial na LRF

Para os efeitos desta Lei Complementar, entende-se como despesa total com pessoal: o somatório dos gastos do ente da Federação com os ativos, os inativos e os pensionistas, relativos a mandatos eletivos, cargos, funções ou empregos, civis, militares e de membros de Poder, com quaisquer espécies remuneratórias, tais como vencimentos e vantagens, fixas e variáveis, subsídios, proventos da aposentadoria, reformas e pensões, inclusive adicionais, gratificações, horas extras e vantagens pessoais de qualquer natureza, bem como encargos sociais e contribuições recolhidas pelo ente às entidades de previdência. (art. 18, Lei nº 101/2000).

Para Dourado (2001, p.251), pode-se compreender do disposto na lei que despesa total com pessoal é “todo o universo de gastos do ente da Federação relacionados, direta ou indiretamente, com mão-de-obra.”. Dessa forma, despesas com pessoal representam todos os gastos com mão-de-obra, sejam diretamente aos agentes públicos, agentes políticos e servidores públicos, ou indiretamente com o pagamento a pensionista, inativos, encargos sociais e contribuições previdenciárias.

Já nos arts. 19 e 20 da LRF são apresentados os limites de gastos de pessoal com base em percentuais da receita corrente líquida dos entes públicos brasileiros. O art.19 vem em obediência ao art.169 da Constituição de 1988, que determina o estabelecimento de limites com despesa de pessoal, para cada ente da federação. Nos arts. 21, 22 e 23 estão dispostos os critérios de controle da despesa com pessoal a serem observados.

Dada a expressividade dos valores despendidos com folha de pessoal pelos administradores no final de mandato, o art.21 da LRF em seu parágrafo único dispõe que, “[...] é nulo de pleno direito o ato de que resulte aumento da despesa com pessoal expedido nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato do titular do respectivo Poder ou órgão [...]”.

Em razão da necessidade de se obter o controle sobre os gastos com pessoal, além desse dispositivo da LRF, a Lei nº 10.028/2000 que altera o código penal no capítulo dos crimes contra as finanças públicas, traz a seguinte redação:

Ordenar, autorizar ou executar ato que acarrete aumento de despesa total com pessoal, nos cento e oitenta dias anteriores ao final do mandato ou da legislatura: “(AC)

"Pena – reclusão, de 1 (um) a 4 (quatro) anos." (AC)

(BRASIL, 2000, art.2)

Dessa maneira, o administrador público que descumprir o determinado na LRF sofrerá uma sanção penal, pena de um a quatro anos de prisão. Assim, fica evidente a seriedade com que dever ser tratada a despesa com pessoal, e a responsabilidade do gestor na utilização dos recursos públicos.

3 TRATAMENTO CONTÁBIL DA DESPESA DE PESSOAL NA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA: UM ESTUDO DE CASO NA FOLHA DE PAGAMENTO DO STJ

Conforme o disposto no art. 92 da CF de 1988, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) é um órgão do Poder Judiciário, criado com a finalidade de ser a última instância das leis infraconstitucionais do País, deixando para o Supremo Tribunal Federal a prerrogativa exclusiva de controlar a constitucionalidade das Leis. O STJ começou a funcionar em abril de 1989 e tem como missão processar e julgar as matérias de sua competência originária e recursal, assegurando a uniformidade na interpretação das normas infraconstitucionais e oferecendo ao jurisdicionado uma prestação acessível, rápida e efetiva.

O Tribunal é composto por trinta e três Ministros e seu corpo funcional apresenta 2.634 servidores, conforme dados do Relatório de Gestão de 2007.

Tipo de Servidor	31/12/2006	31/12/2007
Ministros*	33	32
Quadro Permanente**	2431	2443
Cedidos ao Tribunal	111	108
Investidura originária	89	80
Exercício provisório no Tribunal	3	4
ToTal	2667	2667

* Não estão computados os desembargadores convocados. Em 2007, quatro ministros se aposentaram e apenas três tomaram posse.

** Não estão computados os servidores cedidos e os lotados provisoriamente em outros órgãos públicos.

Quadro 1 – Força de Trabalho do STJ
Fonte: Relatório de Gestão de 2007 - STJ

Dos 2.634 servidores, 2.443 são efetivos (concursados), conforme o quadro 1, excetuados aqueles cedidos e lotados provisoriamente em outros órgãos. Os servidores de investidura originária são aqueles nomeados para cargo em comissão de livre nomeação e exoneração, consoante o disposto no art. 37, II da Constituição de 1988. Dessa maneira, não possuem vínculo com a Administração Pública Federal.

O Relatório de Gestão 2007 do STJ apresenta ainda, um comparativo da evolução das despesas com pessoal nos anos de 2006 e 2007, conforme quadro 2:

Elemento de despesa	Despesa realizada (em R\$)		Variação %	Participação %
	2006	2007		
Vencimentos e vantagens fixas – pessoal civil	271.515.874,14	309.525.288,71	14,00	63,59
Aposentadorias	104.001.592,18	112.474.185,05	8,15	23,11
Despesas de exercícios anteriores	20.120.490,22	38.787.078,65	92,77	7,97
Pensões	21.836.873,52	23.210.769,79	6,29	4,77
Ressarcimento de despesas de pessoal requisitado	901.045,11	992.818,82	10,19	0,20
Outras despesas variáveis – pessoal civil	770.214,66	889.620,80	15,50	0,18
Sentenças judiciais	498.801,23	365.918,75	-26,64	0,08
Indenizações e restituições trabalhistas	0,00	316.366,62	100,00	0,06
Outros benefícios assistenciais	187.359,91	180.063,82	-3,89	0,04
TOTAL	419.832.250,97	486.742.111,01	15,94	100,00

Quadro 2 – Evolução das despesas com pessoal nos anos de 2006 e 2007
 Fonte: Relatório de Gestão de 2007 - STJ (<http://www.stj.gov.br/>)

Consoante aos dados apresentados no Quadro 2, pode-se observar que o elemento de despesa “vencimentos e vantagens fixas – pessoal civil” representa 63,59% dos gastos com pessoal. Neste elemento, concentram-se todas as rubricas processadas na folha de pagamento dos servidores ativos do STJ.

Diferentemente do Poder Executivo Federal, que utiliza o Sistema Integrado de Administração de Recursos Humanos (SIAPE), o STJ possui sistema próprio de processamento da folha de pagamento: o Sistema Integrado de Recursos Humanos e Saúde (SARH). No SARH são cadastrados os dados funcionais de todos os servidores ativos, inativos e pensionistas do Tribunal e processada a folha de pagamento.

Os lançamentos financeiros são efetuados em determinado período do mês de acordo com informações repassadas por diversas áreas do Tribunal. Esses lançamentos são processados no SARH e, após o fechamento, resultam na formação de um processo administrativo.

Após o fechamento da folha pela área de recursos humanos, o processo é enviado para a área financeira e orçamentária para a apropriação da folha de pagamento no Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI), para que sejam efetuados os pagamentos aos servidores.

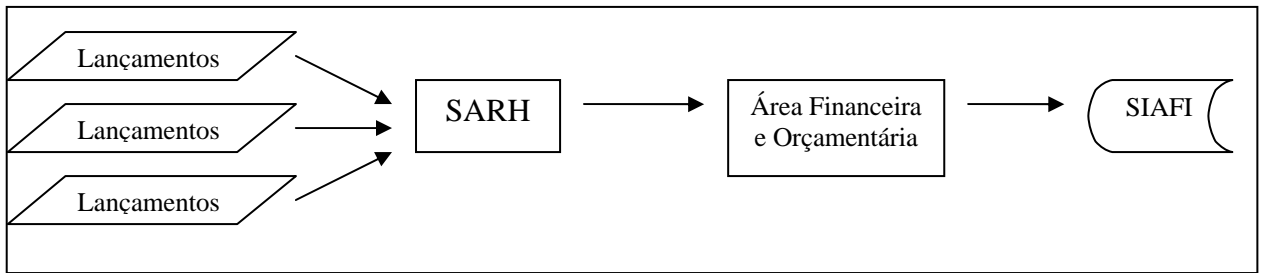


Ilustração 1 – Fluxo de preparação da folha de pagamento

Pelo fato de ser um sistema próprio, o SARH deve ser obrigatoriamente integrado ao SIAFI, para que a apropriação da folha seja efetuada e os pagamentos aos servidores realizados. Desta forma, o Governo Federal mantém o controle de toda a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil da folha de pagamento do STJ.

3.1 O Processamento da Folha de Pagamento no SIAFI

3.1.1 Estrutura e funcionamento do SIAFI

O Sistema Integrado de Administração Financeira (SIAFI) é um sistema de informações que processa e controla por meio de uma rede interligada de computadores, em todo o território nacional, a execução orçamentária, financeira, patrimonial e contábil dos órgãos da administração pública direta e indireta. Implantado em 1/1/1987, funciona através de terminais espalhados pelo País. Está organizado por subsistemas e por módulos, onde são processadas as transações.

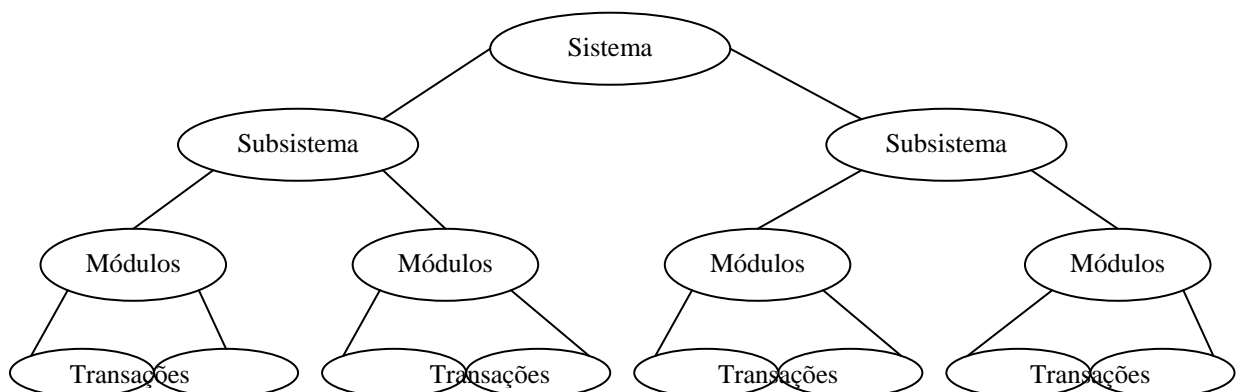


Ilustração 2: Estrutura do SIAFI

Fonte: <http://www.stn.fazenda.gov.br/> (adaptado)

No SIAFI, os registros contábeis são automatizados por meio de códigos, denominados eventos, os quais “representam o registro contábil de determinado ato ou fato

administrativo” (LIMA; CASTRO, 2007, p.138). Dessa forma, existe a representação das partidas dobradas, ou seja, os lançamentos de débito e crédito. Castro e Garcia expressam a importância do Siafi e dos eventos para a Contabilidade Governamental

Da mesma forma que a matemática revolucionou a Contabilidade, com o significado da igualdade na criação do débito e crédito, o SIAFI, com a informática, utilizando a figura do evento e da conta única, criou a partida automática, revolucionando a Contabilidade Pública” (CASTRO; GARCIA, 2004, p.107).

Para que a lógica contábil no SIAFI obtivesse a integridade das informações, os lançamentos são efetuados, concomitantemente, em vários sistemas de contas, quais sejam: o orçamentário, o financeiro, o de compensação e o patrimonial.

Esses quatro sistemas de contas permitem o acompanhamento da execução orçamentária, a composição e movimentação financeira e patrimonial, além da evidenciação de todos os compromissos assumidos pela Administração Pública, trazendo as seguintes características:

- a) **Sistema Orçamentário (SO):** estão classificadas as contas que interferem diretamente no controle do detalhamento da execução orçamentária da receita e despesa;
- b) **Sistema Financeiro (SF):** estão classificadas as contas relativas à movimentação financeira, arrecadação da receita e pagamento da despesa;
- c) **Sistema Patrimonial (SP):** estão classificadas as contas que registram toda a movimentação patrimonial, contas do ativo e passivo bem como as variações patrimoniais;
- d) **Sistema de Compensação (SC):** estão classificadas as contas com função de controle, como o acompanhamento detalhado da execução da receita, da despesa, da programação financeira e de outras contas.

Pela lógica contábil do SIAFI, os lançamentos contábeis de débito e crédito devem ocorrer no mesmo sistema de contas, ou seja, se debitar uma conta do sistema financeiro a contrapartida deverá ser no mesmo sistema.

3.1.2 Estrutura das contas de resultado no Setor Público

Todos os atos e fatos que afetam a gestão das entidades são registrados pela Contabilidade por meio de contas, as patrimoniais e as de resultado. Na Administração Pública Federal as contas de resultado funcionam de forma diferente, trazendo quatro grupos de contas, conforme quadro 3:

Contas de Resultado	
Despesa	Receita
Despesas Correntes Despesa de Capital	Receitas Correntes Receita de Capital Deduções da Receita
Resultado diminutivo do exercício - RDE (variação passiva)	Resultado aumentativo do exercício - RAE (variação ativa)
Resultado Orçamentário Resultado Extra-Orçamentário Custos e Despesas	Resultado Orçamentário Resultado Extra-Orçamentário Resultado Apurado

Quadro 3 – Contas de Resultado
Fonte: (LIMA; CASTRO, 2007, p.113)

As contas de despesa e receita têm um enfoque orçamentário, enquanto as contas de resultado diminutivo e aumentativo do exercício trazem a variação no patrimônio, daí a diferença. As variações no patrimônio ao diminuir ou aumentar sua situação líquida, são denominadas de variação passiva e ativa, respectivamente.

Na Contabilidade Pública, as contas de variação têm o mesmo efeito que as contas de despesa e receita, em virtude da lógica dos quatro sistemas de contas. No caso de um lançamento a débito de despesa a contrapartida será uma conta do sistema financeiro, o que na contabilidade privada equivale a conta banco, uma contra patrimonial, portanto de sistema diferente, assim a contrapartida será uma conta de variação.

3.1.3 Subsistemas de apropriação da folha de pagamento no SIAFI

Desde julho de 2004, a apropriação da folha de pessoal no SIAFI era efetuada no subsistema de contas a pagar e a receber (CPR), que possibilitava ao usuário “obter informações analíticas e gerenciais relativas ao fluxo financeiro ou de caixa, da previsão até o efetivo recebimento e pagamento, permitindo, ainda, mediante opção, a realização automática destas operações”. Contudo, a partir do exercício financeiro de 2008, a folha de pagamento passou a ser processada no SIAFI em outro subsistema, denominado Atufolha.

3.1.4 Funcionamento do subsistema Atufolha

Até o final do exercício de 2007, as despesas com pessoal e encargos eram apropriadas no CPR, sendo que a partir de janeiro de 2008, por determinação da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) passou a ser realizada pela transação Atufolha.

Atufolha é o novo documento de execução orçamentária e financeira da folha de pagamento de pessoal do Governo Federal, que se encontra inserido no módulo Entradas do subsistema Documento.

Nessa transação, no momento em que o usuário estiver apropriando a despesa com pessoal, estará executando registros, de forma automática e concomitante, por meio da Nota de Lançamento de Sistema (NS), relativos aos estágios da despesa de empenho e liquidação. O estágio do pagamento da despesa continua sendo realizado dentro da transação Confluxo no SIAFI, ou seja, permanece a sistemática anterior, do CPR.

3.2 Aspectos Metodológicos

A sistemática de apropriação das despesas com pessoal no Governo Federal ocorre de maneira homogênea, em seus procedimentos básicos, por se tratar de registros contábeis automatizados no SIAFI. Em virtude da facilidade de acesso e por conveniência, foi escolhida a folha de pagamento de pessoal do Superior Tribunal de Justiça como objeto de estudo deste trabalho.

No intuito de concretizar o objetivo proposto neste trabalho - verificar se os procedimentos contábeis aplicados à despesa pública, em especial a folha de pagamento do Superior Tribunal de Justiça, encontram aderência aos fundamentos da doutrina contábil.

Dessa forma, optou-se, metodologicamente, por um estudo de caso, estratégia de pesquisa definida por Yin (2005, p. 32) como “[...] uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos.”.

Dessa maneira, foi analisado um processo administrativo de confecção da folha de pagamento, especificamente, relativa ao mês de fevereiro de 2008. Como os procedimentos de apropriação da folha de pagamento são rotineiros, optou-se por analisar um processo apenas, limitando-se assim o escopo da pesquisa.

No processo administrativo, foram analisadas as notas de lançamento do sistema (NS) emitidas durante a apropriação no Atufolha (documento folha) do SIAFI. A partir disso, foi possível identificar os eventos, constantes nas NS, utilizados.

Com a identificação dos eventos, chegou-se até as contas e lançamentos contábeis, discriminados por meio de consultas no Módulo Consulta do SIAFI, objeto de análise da pesquisa.

Cabe ressaltar que as observações se concentraram nos registros contábeis da apropriação da folha, sem qualquer percepção quanto aos valores apropriados. Para análise, foram selecionados os seguintes eventos:

- Apropriação das despesas de pessoal;

- Apropriação de despesas com adiantamentos a pessoal;
- Apropriação das retenções das contribuições previdenciária e imposto de renda;
- Apropriação do valor referente a encargos sociais a recolher;
- Apropriação da provisão mensal da folha de pagamento;
- Liquidação de obrigação a pagar ao pessoal;

A seleção dos eventos foi baseada na relevância dos procedimentos contábeis adotados, de forma a permitir a análise à luz da Teoria da Contabilidade.

3.3 Apropriação da Folha de Pagamento do STJ no SIAFI

A presente análise teve como base os registros contábeis extraídos do SIAFI relativos à apropriação da folha de pagamento do STJ. Cabe ressaltar, que todas as despesas do Tribunal são apropriadas, uma a uma, de acordo com a classificação orçamentária. Neste estudo estão destacadas as mais relevantes para a pesquisa, dado ao elenco de contas da Unidade Gestora (STJ).

3.3.1 Apropriação das despesas de pessoal

Inicialmente, para que seja possível a apropriação da despesa de pessoal, é efetuada a sua execução orçamentária, mediante empenho e liquidação da despesa, no sistema de contas orçamentário (SO), bem como o comprometimento da disponibilidade financeira no sistema de contas de compensação (SC), por meio dos seguintes lançamentos contábeis:

Empenho da despesa	SO	D - Credito disponível C - Credito empenhado a liquidar
--------------------	----	--

Liquidação da despesa	SO	D - Credito empenhado a liquidar C - Credito empenhado - liquidado
-----------------------	----	---

Empenho da Folha de Pagamento	SO	D - Outras emissões de empenho C - Empenho folha a liquidar
-------------------------------	----	--

Liquidação da Folha de Pagamento	SO	D - Empenho folha a liquidar C - Empenho folha liquidado
----------------------------------	----	---

Concomitantemente, ocorre a apropriação da despesa de pessoal no sistema de contas financeiro (SF):

Reconhecimento da despesa da folha	SF	D - Vencimentos e salários Ou D - Proventos – Pessoal Civil Ou D - Gratificação por exercício de cargos C - Pessoal a pagar – do exercício
------------------------------------	----	---

Como visto anteriormente, de acordo com o Princípio da Competência, as despesas devem ser contabilizadas na ocorrência do fato gerador. No caso da folha de pessoal, este momento se refere ao mês trabalhado pelo servidor. Desta forma, o lançamento da despesa deve trazer como contrapartida um Passivo Circulante.

Pelos lançamentos apresentados, pode-se verificar que a execução orçamentária da despesa e a apropriação da folha de pagamento no sistema financeiro são efetuadas concomitantemente. Portanto, pode-se afirmar que a apropriação da folha de pagamento do STJ encontra-se alinhada aos fundamentos da Teoria da Contabilidade.

3.3.2 Apropriação de despesas com adiantamentos a pessoal

O adiantamento de pessoal refere-se ao registro de pagamento antes da ocorrência do fato gerador. Como se trata de fato permutativo, seu registro, segundo a Doutrina Contábil, deveria ser efetuado apenas no sistema financeiro, sendo debitado o direito no Ativo Circulante em contrapartida a saída do recurso (tempestividade):

Pagamento do adiantamento de pessoal	SF	D - 13 ° Salário – adiantamentos Ou D – Férias Adiantamentos Ou D - Salários e Ordenados – Adiantamento C – Caixa/Bancos
--------------------------------------	----	---

No momento da ocorrência do fato gerador, seria, então, contabilizada a respectiva despesa:

Reconhecimento da despesa pelo fato gerador	SF	D – Despesa de 13 ° Salário Ou D – Despesa de Férias Ou D – Despesa de Férias pagamento antecipado C - 13 ° Salário – adiantamentos Ou C – Férias Adiantamentos Ou C - Salários e Ordenados – Adiantamento
---	----	---

Na contabilidade pública, as contas de adiantamento e bancos pertencem a sistemas distintos (patrimonial e financeiro, respectivamente), e, em virtude da lógica contábil dos quatros sistemas de contas, as partidas dobradas, débito e crédito, devem ocorrer num mesmo sistema. Desta forma, analisando-se os procedimentos contábeis dos valores de adiantamento (13º salário, abono constitucional (1/3) e férias) na folha de pagamento de pessoal do STJ, verificou-se que o registro do adiantamento é feito no sistema patrimonial e a saída do recurso no sistema financeiro:

Incorporação do adiantamento como direito no sistema patrimonial	SP	D - 13 ° Salário – adiantamentos Ou D – Férias Adiantamentos Ou D - Salários e Ordenados - Adiantamento C - Adiantamentos concedidos (VA)
--	----	--

Apropriação da despesa no momento do pagamento	SF	D – Despesa de 13 ° Salário Ou D – Despesa de Férias Ou D – Despesa de Férias pagamento antecipado C – Pessoal a pagar – do exercício
--	----	--

Neste momento é contabilizada a baixa da despesa com o adiantamento em contrapartida a saída do recurso na conta limite de saque com vinculação de pagamento, que na sistemática da contabilidade privada equivale à conta banco, conforme lançamento a seguir:

Pagamento do Adiantamento	SF	D – Pessoal a Pagar C – Limite de saque/Bancos
---------------------------	----	---

De acordo com a análise efetuada nos lançamentos apresentados observa-se que a Teoria da Contabilidade não está sendo seguida, pois está denominando de despesa algo que ainda não tem fato gerador, portanto os registros contábeis não ocorrem tempestivamente, na apropriação das despesas com adiantamento.

3.3.3 Apropriação das retenções das contribuições previdenciária e imposto de renda

Neste evento, foram observados os registros contábeis das contribuições previdenciária do servidor do Regime Próprio, Plano de Seguridade Social (PSS), do servidor do Regime Geral da Previdência (INSS), bem como os registros do Imposto de Renda Pessoa Física (IRRF).

Cabe esclarecer que, servidores do Regime Geral são aqueles sem vínculo com a Administração Pública ou regidos pela Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), já o servidor com Regime Próprio Estatutário é aquele com cargo efetivo, contribuindo este com o Regime Próprio de Previdência Social (RPPS).

Como as retenções realizadas na folha dos servidores, referentes a contribuições previdenciárias e o imposto de renda, ocorrem mensalmente, segundo a teoria contábil, a despesa deve ser contabilizada como segue:

Apropriação da despesa, parte servidor		D – Despesa com pessoal C – Consignações (encargos a recolher)
--	--	---

Pagamento da despesa		D – Consignações (encargos a recolher) C – Bancos
----------------------	--	--

No STJ, a apropriação da despesa de pessoal ocorre no sistema de contas financeiro, conforme já apresentado, em contrapartida a um passivo circulante (pessoal a pagar). E ainda, no mesmo sistema ocorre o reconhecimento do passivo.

Reconhecimento do passivo	SF	D - Pessoal a pagar – do exercício C - PSSS - vencimentos e vantagens (encargos a recolher) Ou C – INSS (encargos a recolher) Ou C – IRRF (encargos a recolher)
---------------------------	----	--

Pagamento da despesa	SF	D - PSSS - vencimentos e vantagens (encargos a recolher) Ou D – INSS (encargos a recolher) Ou D – IRRF (encargos a recolher) C – Limite de saque/banco
----------------------	----	---

Tem-se nesse evento os registros contábeis sendo efetuados de forma tempestiva, em conformidade com que dita a Teoria.

3.3.4 Apropriação do valor referente a encargos sociais a recolher

No grupo dos encargos sociais têm-se as retenções das contribuições previdenciárias, parte empregador, ou seja, contribuição patronal para o servidor do Regime Geral da Previdência (INSS), e para o servidor do Regime Próprio (PSS).

Consoante a apropriação das retenções ocorre a dos encargos sociais, como o débito de conta de despesa de pessoal e o crédito de um passivo circulante.

Apropriação dos encargos sociais a recolher	SF	D – Despesa de INSS Ou D – Despesa PSSS vencimento e vantagens C – INSS a recolher Ou C - PSSS vencimento e vantagens a recolher
---	----	---

Na dinâmica de processamento da contabilidade pública, no STJ, a contrapartida dos encargos sociais a recolher acontece com a conta Recursos da Guia de Recolhimento da União (GRU), no sistema de contas financeiro.

Reconhecimento do passivo	SF	D – Recursos GRU C – INSS a recolher Ou C - PSSS vencimento e vantagens a recolher
---------------------------	----	---

Assim, os lançamentos contábeis analisados neste evento encontram-se em consonância com o que diz a teoria contábil.

3.3.5 Apropriação da provisão mensal da folha de pagamento

A cada mês trabalhado cria para o servidor o fato gerador, no intuito de ser provisionado, mensalmente, os montantes de férias e 13º salário. As provisões devem ser contabilizadas com o débito da despesa e a contrapartida de um passivo circulante:

Apropriação da provisão segundo a doutrina Contábil		D – Despesa Provisão para 13 ° Salário Ou C – Despesa Provisão para Férias C - Provisão para 13 ° Salário (PC) Ou C – Provisão para Férias (PC)
---	--	--

A baixa da conta de provisão ocorrerá com o efetivo pagamento.

Pagamento das despesas relativas às provisões contabilizadas		D – Provisão para 13 ° Salário (PC) Ou D – Provisão para Férias (PC) C – Bancos
--	--	--

Com a utilização do novo documento folha, o Atufolha, o sistema está preparado para realizar as diversas provisões demandadas pela apropriação da despesa com pessoal, tais como provisão para férias e 13º salário. A partir desse novo documento a Administração Pública Federal passou a observar o regime de competência na apropriação das provisões, ou seja, provisionar mensalmente os valores referentes a tais despesas, fato que não acontecia antes. Na Administração Pública, como visto anteriormente, a provisão é contabilizada como Variação Passiva (VP), apresentando no resultado o mesmo efeito da despesa contemplada na Teoria da Contabilidade:

Apropriação da provisão de 13º salário e férias, em cada mês.	SP	D - Provisão para 13 ° Salário (VP) Ou D – Provisão para Férias (VP)
		C - Provisão para 13 ° Salário (PC) Ou C – Provisão para Férias (PC)

Pode-se afirmar, com base nos lançamentos contábeis apresentados, que o STJ, mesmo utilizando uma estrutura de plano de contas diferenciada, efetua o registro da provisão alinhado aos fundamentos da Teoria da Contabilidade.

Embora exista o alinhamento a Teoria, o STJ, até a presente data, não efetuou a baixa das contas de provisão, pois segundo determinação da Secretaria do Tesouro Nacional a baixa ocorrerá somente no encerramento do exercício. Cabe ressaltar que, o exercício de 2008 é o primeiro em que a Administração Pública Federal efetua os lançamentos contábeis das provisões.

3.3.6 Liquidação de obrigação a pagar ao pessoal

No evento de liquidação da obrigação pessoal a pagar ocorre à baixa da conta do passivo circulante, com o lançamento a débito no sistema de contas financeiro, ou seja, há a saída do recurso o pagamento de todas as despesas com pessoal, conforme lançamento a seguir:

Liquidação de obrigação	SF	D - Pessoal a pagar – do exercício C - Limite de saque/Bancos
-------------------------	----	--

A conta limite de saque com vinculação de pagamento representa os recursos a receber pelo STJ, em que por meio de vários lançamentos contábeis efetuados no sistema de contas compensado e no financeiro, cujos são realizados pela unidade gestora responsável na STN que resguarda o montante pertencente ao STJ. Essa conta equivale à conta banco na sistemática da contabilidade privada.

Assim, esse lançamento seria o fechamento dos lançamentos anteriormente empenhados e liquidados, como por exemplo, a apropriação dos encargos sociais a recolher e demais despesas.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Para o regular funcionamento do Estado faz-se necessário utilizar recursos para realizar os serviços demandados pela população, dessa maneira a fim de efetuar suas atividades a Administração Pública se vale da despesa pública como elemento indispensável para a consecução dos seus objetivos.

No rol das despesas públicas necessárias e importantes à manutenção da máquina pública têm-se as despesas com pessoal. Dada a sua relevância e materialidade, e ainda, o seu impacto perante as contas públicas, a contabilização da despesa de pessoal deve estar alinhada aos preceitos da Teoria da Contabilidade.

Após a análise dos lançamentos contábeis, da folha de pagamento do Superior Tribunal de Justiça, pode se perceber que a Administração Pública Federal tem feito esforços no sentido de aproximar seus procedimentos contábeis da Teoria, dando um enfoque mais patrimonial a despesa e registrando as provisões de férias e 13º salário.

Entretanto, o STJ não tem registrado sua despesa com adiantamento a pessoal de maneira tempestiva, ou seja, na ocorrência do fato gerador o que implica a inobservância do Princípio da Competência.

Neste contexto, os gestores da Administração Pública devem estar atentos ao que diz a Teoria da Contabilidade, bem como capacitar seus servidores para que como executores possam evidenciar os lançamentos contábeis de forma clara e fidedigna.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16ª ed (editada, revisada e atualizada por Dejalma de Campos). Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**: promulgada em 5 de outubro de 1988.

_____. **Lei Complementar 101**, de 4 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências.

_____. **Lei n. 4.320**, de 17 de março de 1964. Dispõe sobre normas gerais de direito financeiro, orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4320.htm

_____. **Lei nº 10.028**, de 19 de outubro de 2000. Altera o Decreto-Lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, a Lei no 1.079, de 10 de abril de 1950, e o Decreto-Lei nº 201, de 27 de fevereiro de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L10028.htm

_____. Ministério da Fazenda. Secretaria do Tesouro Nacional. **Manual de Despesa Nacional**. Brasília: STN/Coordenação-Geral de Contabilidade, 2008. Disponível em: <http://www.stn.fazenda.gov.br/>

CFC – Conselho Federal de Contabilidade. **Resolução nº 750**, de 29 de dezembro de 1993. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/>

_____. **Resolução nº 774**, de 16 de dezembro de 1994. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/>

_____. **Resolução nº 1.111**, 29 de novembro de 2007. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/>

_____. **Resolução nº 1.121**, 28 de março de 2008. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/>

CASTRO, Domingos Poubel de. GARCIA, Leice Maria. **Contabilidade Pública no Governo Federal**: Guia para reformulação do ensino e implantação da Lógica do Siafi nos governos municipais e estaduais com utilização do Excel. São Paulo: Atlas, 2004.

DOURADO, Maria Cristina César de Oliveira. Despesa com pessoal na Emenda Constitucional nº 19/98 e na Lei de Responsabilidade Fiscal. In ROCHA, Valdir Oliveira (Coord.). **Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal**. São Paulo: Dialética, 2001.

FRANÇA, Jose Antonio de. **Os efeitos da normatização dissonante na contabilidade da informação**. UNB Contábil/Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Universidade de Brasília – Brasília: Departamento, 1998. Segundo semestre de 2000.

GUERRA, Evandro Martins. **Os controles externo e interno da Administração Pública**. 2. ed. revista e ampliada. Belo Horizonte: Fórum, 2005.

HENDRIKSEN, Eldon S; VAN BREDa, Michael F. Teoria da Contabilidade. 5ed. Tradução de Antonio Zoratto Sanvicente. São Paulo: Atlas, 1999.

IUDICIBUS, Sérgio de; MARION, Jose Carlos. **Contabilidade Comercial**. 5ed. São Paulo: Atlas, 2002.

LIMA, Diana Vaz de; CASTRO, Róbison Gonçalves de. **Contabilidade Pública**: integrando União, Estados e Municípios (Siafi e Siafem). 3.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do. Comentários à lei de responsabilidade Fiscal. 2ed (revisada e atualizada). São Paulo: Saraiva, 2007.

NIYAMA, Jorge Katsumi. **Contabilidade Internacional**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____; SILVA, César Augusto Tibúrcio. **Teoria da Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2008.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de Contabilidade Pública**: um enfoque na contabilidade municipal, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal. 2ed. 4reimp. São Paulo: Atlas, 2006.

YIN, Robert K. **Estudo de caso**: planejamento e métodos. 3ªed. Porto Alegre: Bookman, 2005.

Sítios consultados:

<http://www.planalto.gov.br>

<http://www.cfc.org.br/>

<http://www.stn.fazenda.gov.br/>

<http://www.stj.jus.br>